

ABORDAGEM JUDICIAL DA GARANTIA DOS CONTRIBUINTE: A UTILIZAÇÃO DAS AÇÕES ANTIEXACIONAIS PARA SUA DEFESA

Carla Carolyn Viana Cardoso¹
Emmilly Renatha Marques Pessoa²

RESUMO: O presente artigo tem o objetivo de esclarecer as principais ferramentas judiciais à disposição dos contribuintes quando de sua defesa, na qual envolve as ações judiciais de cobrança e as medidas de defesa do contribuinte, as chamadas ações antiexacionais. Para a discussão judicial das relações jurídico-tributárias, diversos mecanismos processuais podem ser utilizados, e nos ateremos às ações mais corriqueiras tais como os Embargos à Execução Fiscal, a Ação Anulatória Fiscal, a Ação Declaratória Fiscal, o Mandado de Segurança em matéria tributária, a Ação de Consignação em Pagamento, a Ação de Repetição de Indébito. Para a análise, utilizaremos as lições da doutrina, bem como da jurisprudência.

PALAVRAS-CHAVE: Ações antiexacionais. Contribuintes. Tributos.

ABSTRACT: This article has the objective to clarify the main legal tools available to taxpayers when their defense in which involves the collection lawsuits and taxpayer protection measures, calls improper actions. For the court the legal and tax relations, several procedural mechanisms can be used, and we will keep to the simplest actions such as motions to Stay Execution Tax, the Tax Annulment Action, the Fiscal Declaratory Action, the Injunction on Tax Matters, to a Proceeding in Payment, the Overpayment of Action. For the analysis, we will use the lessons of doctrine and jurisprudence.

KEYWORDS: Improper actions. Contributor. Taxes.

INTRODUÇÃO

A tributação é constituída mediante atos de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos e penalidades pelo não cumprimento da legislação tributária. O art. 3º do CTN³ dispõe que o tributo é cobrado mediante a vinculação de atividade administrativa. A partir dessa ação do fisco, o contribuinte pode obter prejuízos decorrentes da cobrança de valores indevidos ou ainda da cominação de penalidades inoportunas. Determinante no direito fundamental de acesso ao Judiciário publicado no art. 5º, XXXV, da Carta Maior de 1988, o contribuinte pode propor ações para resguardar-se de cobranças indevidas ou ainda para solicitar o ressarcimento de valores pagos indevidamente.

¹Graduanda do Curso de Direito – Universidade Federal de Alagoas – Maceió/AL – carlacardoso17@hotmail.com

²Graduanda do Curso de Direito – Universidade Federal de Alagoas – Maceió/AL – erm.pessoa@gmail.com

³ Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.

A partir deste ensejo, o presente artigo almeja esboçar as principais ações cabíveis em defesa do contribuinte perante o fisco. Trataremos, inicialmente, das principais ações cabíveis, nas mais diversas situações, prevista na legislação tributária bem como na doutrina. Em seguida, traremos casos e julgados do Poder Judiciário em defesa dos contribuintes frente ao Estado- Fisco.

As principais questões que envolvem as ações judiciais de cobrança e as medidas de defesa do contribuinte são as seguintes: Ação Declaratória, Mandado de Segurança em matéria tributária, Ação Anulatória Fiscal, Ação de repetição de indébito (recuperação de pagamento indevido), Embargos à Execução Fiscal, Ação de Consignação em Pagamento.

Diante de tantas possibilidades de ações, verificaremos quais delas são as mais utilizadas.

1 AÇÕES ANTIEXACIONAIS

Todos os atos administrativos estão sujeitos ao controle jurisdicional. Desta forma, o contribuinte pode ir a juízo preventivamente, para impedir que um tributo indevido seja exigido, ou posteriormente, requerer que um eventual lançamento seja anulado.

Para a discussão judicial das relações jurídico-tributárias, diversos mecanismos processuais podem ser utilizados, como a ação declaratória e a anulatória, tendo vasta aplicação, ou ainda o mandado de segurança. Tais mecanismos são denominados Ações Antiexacionais ou Ações Impróprias.

Todos os sujeitos passivos obrigados à liquidação de tributo possuem legitimidade para discutir em juízo, através, por exemplo, de ação declaratória ou mandado de segurança. Acerca da legitimidade passiva para essas ações, é coerente que figure como demandado o credor do tributo, ou seja, a figura ativa da relação jurídico-tributária. Apresentaremos a seguir, as modalidades de ações impróprias.

1.1 AÇÃO DECLARATÓRIA

A ação declaratória, em objeto tributário, possui a peculiaridade de ser uma ação movida pelo contribuinte.

Por esta ação⁴ pretende-se conseguir do poder judiciário⁵ a afirmação de existência ou inexistência de um direito, ou seja, é por meio desta ação que o sujeito passivo, o contribuinte, vai a juízo buscar uma definição jurídica e irretorquível acerca da validade de determinada obrigação tributária.

Este tipo de ação tem por finalidade apenas efeitos declaratórios que se constituem em três vertentes:

- I- declarar a inexistência da relação jurídica tributária;
- II- declarar isenção fiscal ou imunidade do sujeito passivo;
- III- declarar montante inferior de tributo a ser liquidado.

Possui ainda aplicação dúplice, pois apesar de somente o contribuinte ter a possibilidade de ingressar com a ação declaratória, a prolatação da sentença resultante deste tipo de ação irá professar positivamente ou negativamente uma relação jurídica, conferindo assim a sua existência ou inexistência. Desta forma, poderá produzir efeitos tanto a favor do contribuinte, quanto a favor do fisco (MARINS, 2015)⁶.

O ato único de investidura da ação declaratória, não obsta que o fisco adote mecanismos que formalizem o crédito tributário, como o lançamento e outras apurações. Assim, a decisão prolatada em ação declaratória produz apenas efeitos *inter partes*, ou seja, não faz coisa julgada *erga omnes*. Cumpre ainda ressaltar, com base no entendimento do STJ, que cabe ao contribuinte a atualização monetária sobre seu crédito.

É devido ao contribuinte poder ajuizar uma ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária a qualquer momento, com o propósito de declarar, por exemplo, a inexistência de obrigação tributária em face da inconstitucionalidade do tributo, ou requerendo a existência de uma isenção tributária ou imunidade, a fim de se resguardar acerca de possíveis lançamentos impróprios. Esse tipo de demanda, por se configurar meramente declaratória, sem almejar anular qualquer ato, considera-se imprescritível.

Contudo, caso o lançamento do crédito tributário esteja estabelecido, e o contribuinte impetre ação de inexistência de relação jurídica tributária, bem como de desconstituição desse ato, a ação ingressada deverá ser anulatória, de natureza negativa,

⁴ José Frederico Marques conceitua ação como o direito de se pedir a tutela jurisdicional para que o Estado atenda a uma pretensão regularmente deduzida. Vide: MARQUES, José Frederico. Manual de Direito Processual Civil. 10. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1983, p. 169.

⁵ Dispõe o art. 5º, inciso XXXV, da CRFB: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

⁶ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial – 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

que está submetida a determinado prazo para seu pleito, em virtude do resguardo ao princípio da segurança jurídica.

Vejamos um caso de Ação Declaratória:

ACÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA – IPTU - Imóvel adquirido em hasta pública – Créditos anteriores – Subrogação no preço da arrematação – CTN, art. 130, parágrafo único – Extinção dos tributos anteriores à arrematação - Recurso provido. (TJ-SP - APL: 10470748320148260053 SP 1047074-83.2014.8.26.0053, Relator: Octavio Machado de Barros, Data de Julgamento: 06/08/2015, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 07/08/2015).

A petição inicial da ação declaratória deve narrar uma situação controvertida, visto que o Judiciário não é um órgão consultivo e também pode ser comutada com repetição de indébito e compensação.

1.2 ACÇÃO ANULATÓRIA

O contribuinte possui a prerrogativa de resguardar-se na esfera administrativa, a partir do momento em que é notificado a saldar determinado tributo lançado contra ele, ocasionando exigibilidade suspensa de tal crédito tributário (art. 151, III, do CTN).

Contudo, pode ocorrer do contribuinte não lograr êxito no procedimento administrativo, bem como pode optar por resolver a lide judicialmente. Deve-se observar, no entanto, o que determina o art.38, parágrafo único da Lei de Execução Fiscal: “A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

Conforme dispõe Leandro Paulsen⁷ (2014, pág.365): “A ação anulatória é utilizada quando o sujeito passivo tenha como escopo anular lançamento já realizado pelo Fisco, desconstituindo o Auto de Infração ou ato administrativo equivalente”.

Todavia, a propositura desta ação não inibe a Fazenda Pública de distribuir judicialmente a ação de execução fiscal de sua dívida ativa regularmente inscrita, salvo se a ação anulatória estiver precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros, multa de mora e demais encargos, consoante o disposto pelo inciso II do artigo 151⁸ do CTN.

⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

⁸ Art. 151, II, CTN: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: o depósito do seu montante integral”.

Há muita divergência no tocante à conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal. Em preceito, o foro da execução fiscal já ajuizada é competente para avaliar a ação anulatória do débito tributário. No entanto, em matéria de Poder Judiciário que possua em sua constituição varas privativas de execução fiscal, o que ocorre no Poder judiciário Federal da 3ª Região, ponderando que há competência absoluta quanto aos dois juízos, a ação anulatória deve ser ingressada em face de um dos juízos detentores de autoridade cível em objeto federal, enquanto a execução fiscal deve ser apresentada perante às varas privativas de execução fiscal.

Vejamos um julgado referente à cobrança de IPTU, no município de Maceió:

ACÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COBRANÇA DE IPTU. Sujeito passivo que alega não ser proprietário dos imóveis. Decisão de primeiro grau que negou a liminar. Agravo de instrumento em que se requer suspensão do crédito tributário. Falta de clareza do cadastro imobiliário municipal quanto ao imóvel objeto de dívida tributária. Presença de lesão ao agravante. Possibilidade de execução em seu desfavor apesar da dúvida quanto à titularidade do imóvel. Agravo de instrumento conhecido e provido para suspender os créditos tributários. À unanimidade. (TJ-AL - AI: 08012906420158020000 AL 0801290-64.2015.8.02.0000, Relator: Desa. Elisabeth Carvalho Nascimento, Data de Julgamento: 05/11/2015, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 10/11/2015).

O prazo para requerer a anulação do lançamento é de 05 anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem, conforme o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

1.3 MANDADO DE SEGURANÇA

O Mandado de segurança foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro através Constituição Federal de 1934 culminando desde então, paralelamente ao *habeas corpus*, um mecanismo relevante de tutela do cidadão no tocante ao poder abusivo.

A Lei nº 1533/1951 que regulava o mandado de segurança foi revogada pela Lei nº 12.016/2009. Esse novo instituto reproduziu diversos dos dispositivos da legislação abolida, mas também originou outros, inclusive modernizando a lei que tratava das novidades tecnológicas, como por exemplo, conforme artigo 4º desta lei, passou a admitir que o mandado de segurança seja ingressado através de fax e e-mail, com protocolo da via original em cinco dias.

Este instrumento é tido como “ação tributária por excelência”. Faz-se necessário que o direito a ser requerido seja líquido e certo, que alguma autoridade tenha agido

ilegalmente ou abusado de poder, assim como que a prova seja pré-constituída, não necessitando de dilação probatória, ou seja, de prazo para que as provas sejam formadas.

O Mandado de Segurança constitui-se sob as modalidades repressiva e preventiva. A modalidade repressiva rege-se sobre ato já fora cometido pela autoridade coatora e tem o objetivo de impedir que seus efeitos atinjam inevitavelmente o espaço jurídico do particular. Já a modalidade preventiva, por conseguinte, tem como premissa circunstância que gere o justo e fundamentado receio de que a Administração venha a atribuir ao contribuinte determinada obrigação tributária, conforme podemos verificar na ação abaixo:

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. POSSIBILIDADE DA VIA PROCEDIMENTAL ELEITA E INTERESSE PROCESSUAL DA IMPETRANTE CONFIGURADO. Cabível a impetração do mandado de segurança preventivo que tem por objetivo garantir o direito do não estorno de créditos acumulados de ICMS em decorrência de operações com soro de leite em pó destinado à fabricação de ração animal. Caso em que prescindível a comprovação da ocorrência de ato coator de efeitos concretos, revelando-se suficiente a demonstração do justo receio e da ameaça de que venha a sofrer violação a um direito que afirma ser assegurado por lei. No Direito Tributário, a lei tem, em regra, efeitos concretos, porquanto vincula e obriga a Administração, que não pode deixar de aplicá-la, incumbindo à autoridade administrativa responsável pelo tributo o dever legal de lançá-lo ou de aplicar a penalidade em face da inobservância das obrigações tributárias (CTN, art. 142). Assim, ocorrendo o fato gerador nela previsto, incidirá sobre a esfera jurídica do contribuinte. RECURSO PROVIDO. DECISÃO MONOCRÁTICA. (Apelação Cível Nº 70054710686, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Eduardo Kraemer, Julgado em 31/07/2013).

Vale ressaltar, conforme explana Paulsen (2014, pág. 363), que: “O STF reafirmou, na sistemática da repercussão geral no RE nº 669.367, de relatoria do Ministro Luiz Fux, seu entendimento no sentido de que o impetrante pode desistir livremente do mandado de segurança, a qualquer tempo”. De acordo com o Tribunal: “É lícito ao impetrante desistir da ação de mandado de segurança, independentemente de aquiescência da autoridade apontada como coatora ou da entidade estatal interessada ou, ainda, quando for o caso, dos litisconsortes passivos necessários, mesmo que já prestadas as informações ou produzido o parecer do Ministério Público”⁹. E ainda: “é possível desistir-se do mandado de segurança após a sentença de mérito, ainda que seja favorável ao impetrante, sem anuência do impetrado”.

⁹ STF, Segunda Turma, Rel. Ministro. Celso de Mello, RE 521359 ED-AgR, out/2013.

Há ainda os casos em que a própria lei reguladora do Mandado de Segurança proíbe a concessão de liminar (art. 7º, §2º): “Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza”.

É também possível, através do mandado de segurança, que o contribuinte pleiteie o direito de compensação na matéria tributária, nos termos da Súmula nº 212 do STJ¹⁰.

1.4 AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Trata-se de ação movida pelo contribuinte perante a Fazenda Pública, com o propósito da restituição de tributo pago indevidamente. A fundamentação da ação de repetição de indébito é evitar que o Fisco adquira locupletação indevida. Assim, caracteriza-se por uma ação de natureza claramente condenatória.

O direito ao ressarcimento do indébito tributário surge com o acontecimento do evento do pagamento indevido. Contudo, necessita que seja constatado administrativo ou judicialmente para que seja efetivado.

Assim, na ocorrência do contribuinte ter realizado pagamento indevido de tributo, está legitimado a demandar sua restituição, com os devidos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais adicionados, acumulada mensalmente, contado a partir da data do pagamento indevido, conforme a Lei nº 9.250/1995¹¹. Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, há também a Súmula nº 162 do STJ. Vejamos a aplicação de determinado instituto:

RECURSO DE APELAÇÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTÁRIO. 1. APLICABILIDADE DO ÍNDICE DE JUROS MORATÓRIOS PREVISTOS NA LEI 13.918/09. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. Juros moratórios para os débitos fiscais estaduais no caso de parcelamento de crédito tributário. Em relação aos juros moratórios, deve ser aplicada a taxa SELIC às dívidas tributárias ante a constitucionalidade da sua

¹⁰ [Súmula 212/STJ - 26/10/2015](#). Tributário. Crédito. Compensação. Liminar. Medida cautelar ou antecipatória. Inadmissibilidade. CPC, arts. 273 e 798 e 799. “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”.

¹¹ Lei Nº 9.250, de 26 de Dezembro de 1995, Art. 39, § 4º: “A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada”.

aplicação aos débitos tributários do Estado de São Paulo. Precedentes da jurisprudência do TJSP e STJ e Súmula 27 do C. Tribunal de Justiça de São Paulo. Órgão Especial que se manifestou pela inconstitucionalidade dos juros moratórios previstos na Lei nº 13.918/2009. Decisão reformada. Determinação de aplicação de Taxa SELIC ao parcelamento de crédito fiscal, devendo eventual saldo credor a favor da apelante ser repetido. 2. CORREÇÃO MONETÁRIA. No julgamento das ADI 4.357 e 4.425 foi declarada a inconstitucionalidade da expressão "índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança" entendendo o STF que, por arrastamento, o art. 1º-F da Lei 9.494/97, com redação dada pelo art. 5º da Lei 11.960/09 também é, em parte, inconstitucional. Aplicação do índice IPCA/IBGE que reflete a correção monetária. 3. JUROS MORATÓRIOS. Índice que deve ter os mesmos critérios de fixação de juros moratórios entre devedores públicos e privados, não podendo ser inferior àquele pelo qual a Fazenda Pública recebe seus créditos. Princípio da isonomia. 4. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade feita pelo E. Supremo Tribunal Federal aplica-se somente aos precatórios expedidos até o dia 25.03.2015, não tendo qualquer reflexo nas condenações atuais que deverão observar a inconstitucionalidade. 5. Sentença reformada. Recurso provido. (TJ-SP - APL: 10098377820158260053 SP 1009837-78.2015.8.26.0053, Relator: Marcelo Berthe, Data de Julgamento: 01/02/2016, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/02/2016).

O CTN dispõe sobre a restituição do indébito tributário nos artigos 165 a 169, relatando sobre as causas que ensejam a pretensão. O prazo para requerer o ressarcimento é de 05 anos da data da extinção do crédito (erro) e da data em que se tornar definitiva a decisão judicial que tenha reformado, revogado, anulado ou rescindido a decisão condenatória (ação rescisória).

1.5 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Trata-se de uma ação de conhecimento em que o autor exerce defesa contra uma ação da Fazenda Pública (ação execução fiscal) visando o cumprimento de obrigação indicada na certidão de dívida ativa. Os embargos à execução fiscal é uma ação judicial destinada à defesa do contribuinte devedor de algum crédito tributário.

Ensina-nos Cleide Previtalli que os embargos são conhecidos como “ação coacta”, uma vez que, se de um lado constituem ação propriamente dita, absolutamente independente, tanto que autuada em apartado, sujeitando-se a petição inicial às normas processuais próprias, de outro lado o devedor executado é coagido a utilizar-se dessa “ação”, caso queira defender-se.

O prazo para o ajuizamento da ação de embargos à execução fiscal é de 30 dias contados a partir de três momentos: 1) do depósito da quantia referente ao crédito tributário

discutido; 2) da juntada da prova da fiança bancária do crédito tributário discutido; 3) da intimação da penhora dos bens do executado, conforme dispõe o art. 16, III, da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal).

A ação de embargos à execução fiscal pode ter efeito suspensivo desde que: preencha três requisitos do art. 739-A, do CPC que são: a) se houver o requerimento do embargante, b) relevância da argumentação, c) risco de grave dano de difícil ou incerta reparação e d) garantia integral do juízo através de penhora, depósito ou caução referente ao crédito tributário devido.

Ainda de acordo com o CPC em seu art. 739-A, “Os embargos do executado não terão efeito suspensivo: §1. O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”.

Importante destacar que na execução fiscal a ação de embargos à execução deve estar garantida em juízo através da penhora, caução ou depósito da quantia relativa ao crédito tributário discutido, sob pena de não ser conhecida a respectiva ação de defesa do contribuinte. Diz o art. 16, §1º, da Lei 6.830/80: Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

Outra peculiaridade é que nessa ação não será admitida a reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, de incompetência e de impedimento, serão arguidas como matéria preliminar da petição inicial da ação de embargos à execução fiscal e serão processadas e julgadas com os embargos, nos termos do art. 16, §3º, da Lei 6.830/80.

Recentemente, sob o fundamento da omissão na lei especial o Superior Tribunal de Justiça pela sua 1ª Seção decidiu em caráter de recurso repetitivo que a apresentação de embargos não suspende automaticamente a execução. A Corte entendeu que o executado deve provar ao juiz o perigo de lesão irreparável ou de difícil reparação caso haja expropriação dos bens dados em garantia, tudo como determina a lei processual geral.

Dispõe a ementa do Acórdão proferido no julgamento do Resp 1272827 / PE; Min. Rel. Mauro Campbell Marques:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE

DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA)
PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO
DEVENDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

1.6 AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Em outros casos, há hipóteses em que o contribuinte pretende se desfazer de débitos de natureza tributária, todavia situações pontuais o impedem de obter a devida quitação.

Para tais ocasiões, deve o contribuinte se valer da previsão do art. 164 do Código Tributário Nacional, o qual prevê a possibilidade de ajuizar ação de consignação em pagamento em três hipóteses: (a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; e (c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Assim sendo, a norma processual contida no art. 164, I, do CTN, almeja conceder ao sujeito passivo da relação obrigacional um meio processual legítimo para ser largada mão diante de cobrança indevida de tributo. Vale trazer à baila que as regras processuais que constam do artigo 890 e seguintes do CPC, apontam taxativamente ser a presente ação o correto meio pelo qual se exerce a tutela típica do contribuinte quando o fisco subordina a quitação do tributo a uma causa entendida injusta.

A consignação em pagamento é, portanto, segundo Pablo Stolze Gagliano, “o instituto jurídico colocado à disposição do devedor para que, ante o obstáculo ao recebimento criado pelo devedor ou quaisquer outras circunstâncias impeditivas do pagamento, exerça, por depósito da coisa devida, o direito de adimplir a prestação, liberando-se do liame obrigacional”.

Busca-se, pois, efetuar-se o pagamento em juízo, uma vez que:

a) o Fisco tenha recusado o pagamento da prestação tributária, subordinando-o ao recebimento de outra prestação (relativo a tributo ou multa) ou ao cumprimento de obrigação acessória, com o sem fundamento legal (I e II);

b) duas ou mais pessoas jurídicas exijam tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador (inc. III).

Na primeira situação, “embora o legislador tenha procurado arrolar casos específicos de não recebimento da prestação pecuniária pelo Fisco, tem-se que qualquer que seja o motivo da recusa, caberá ação consignatória tributária”. A outra hipótese de cabimento da ação

consignatória é a de exigência por mais de uma entidade tributante, de tributos sobre o mesmo fato gerador.

Embora, em primeira análise, as duas primeiras hipóteses possam parecer pouco comuns, eventualmente despontam situações que demandam do contribuinte o ajuizamento de ação de consignação em pagamento para poder quitar sua obrigação tributária. Os casos mais frequentes estão relacionados ao preenchimento de dados no programa SEFIP, que armazena todos os dados relevantes para fins de apuração de contribuições previdenciárias e ao FGTS. Tal programa emite automaticamente a guia para pagamento dos tributos, não havendo margem para o contribuinte questionar, se não por ação consignatória, a base de cálculo, a alíquota e os encargos incidentes sobre os débitos.

A última hipótese diz respeito à dúvida sobre o sujeito ativo para a exigência do tributo. A leitura da lei, neste ponto, pode induzir ao raciocínio de que a ação consignatória só teria lugar em se tratado de tributo idêntico (*e. g.*, dúvida sobre o Estado competente para exigir o ICMS ou sobre o Município competente para exigir o ISS).

Em qualquer dos casos de cabimento da ação era comum se afirmar que o contribuinte não poderia se valer da ação consignatória para discutir o valor do tributo devido.

Trata-se de entendimento equivocado. Configurada a hipótese de consignação em pagamento, é facultado ao contribuinte fazer o depósito exclusivamente da parcela que entende incontroversa, sendo-lhe lícito questionar o *quantum* controvertido, inclusive em sede de antecipação de tutela.

Nesse sentido é a mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se infere do REsp 1179034 RJ 2010/0024253-3 (STJ) de 05.05.2015:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DISCUSSÃO DO VALOR DO DÉBITO. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de ser possível a discussão do valor do débito em sede de ação de consignação em pagamento, ainda que para tanto seja necessária a revisão de cláusulas contratuais. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesse mesmo sentido já vinha afirmando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se infere do REsp 659.779/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 27.9.2004:

Não há qualquer vedação legal a que o contribuinte lance mão da ação consignatória para ver satisfeito o seu direito de pagar corretamente o tributo quando entende que o fisco está exigindo prestação maior que a devida. É possibilidade prevista no art. 164 do Código Tributário Nacional. Ao mencionar que "a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar", o § 1º daquele artigo deixa evidenciada a possibilidade de ação consignatória nos casos em que o contribuinte se

propõe a pagar valor inferior ao exigido pelo fisco. Com efeito, exigir valor maior equivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor.

Essa é a única interpretação plausível a partir da leitura do § 2º do art. 164 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “[...] julgada improcedente no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora sem prejuízo das penalidades cabíveis”.

Apresentada a contestação, a consignação segue o procedimento ordinário. Mas caso haja alegação de que o depósito não foi integral, haverá algumas especificidades: deverá o réu fazer acompanhar a indicação do montante que entende devido, bem como haverá a possibilidade de complementação do valor. Tal alegação não impede, porém, o réu de levantar desde logo a parcela não controvertida.

Por fim, a sentença proferida em hipóteses em que o depósito é suficiente para extinguir a obrigação, limita-se a declarar a inexistência do crédito por tal fato. Sempre que o depósito da quantia for reconhecido como adequado à prestação devida o mesmo terá a força de pagamento, e assim, se libertará o autor da obrigação a que estava vinculado.

CONCLUSÃO

A via judicial é a via por excelência da solução de conflitos e não é diferente nas soluções de controvérsias tributárias estando à disposição do contribuinte para dirimir os mais variados conflitos.

O processo judicial tributário é regulado por normas constitucionais, normas do Código de Processo Civil, pelas leis que dispõem sobre execução fiscal e medida cautelar fiscal, além de outras normas esparsas aplicáveis. O sistema processual brasileiro contempla raras previsões destinadas a demandas tributárias. Por essa razão, o contribuinte deve se valer das regras processuais ordinárias, aplicáveis às demandas cíveis, com o influxo das excepcionais normas de cunho processual tributário.

O processo judicial pode também ser servil à pretensão da Fazenda Pública, sobretudo na hipótese de ser necessário o ajuizamento de execuções fiscais. Quando discorreremos acerca do processo judicial tributário cível, estamos abrangendo todas as discussões (não criminais) apresentadas em Juízo envolvendo o crédito tributário, tenha havido contencioso administrativo ou não.

Nas ações tributárias, compõem a relação jurídica processual, de um lado a Fazenda Pública e do outro o contribuinte. Qualquer um deles pode figurar no polo ativo ou passivo.

Justamente com relação à posição das partes na relação jurídica processual é que temos a classificação feita por James Marins entre ações exacionais e ações antiexacionais.

Presente a Fazenda Pública como sujeito ativo da relação processual cujo mérito tenha referibilidade com obrigação tributária, temos as ações exacionais.

Doutra banda, estando não a Fazenda Pública, mas o contribuinte no polo ativo da relação jurídica processual com referibilidade ao direito tributário, encontramos como segunda espécie de ação tributária as ações antiexacionais.

Assim, cuidou-se o presente artigo de esclarecer as principais ferramentas judiciais à disposição dos contribuintes quando de sua defesa, na qual envolve as ações judiciais de cobrança e as medidas de defesa do contribuinte nas chamadas ações antiexacionais. De todas as ações analisadas, a que mais se constitui é a de embargos à execução.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002. p. 462-464.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 01 abr. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2016.

BRASIL. Lei de Execução Fiscal. Lei Nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 02 abr. 2016.

BRASIL. Lei Nº 9.250, de 26 de Dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm. Acesso em: 02 abr. 2016.

BRASIL. Lei Nº 12.016, de 07 de Agosto de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm Acesso em: 02 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 521359-DF Agente: União. Relator: Min. Celso de Mello. São Paulo, 22 de outubro de 2013. Disponível em:

<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24734678/agreg-nos-embdecl-no-recurso-extraordinario-re-521359-df-stf/inteiro-teor-112199908>. Acesso em 03 abr. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Alagoas. Agravo de Instrumento nº 0801290-64.2015.8.02.0000-AL. Agravante: Cimupra - Cia. Mercantil Agropecuária Pratygy. Agravado: Município de Maceió. Relatora: Des. Elisabeth Carvalho. Maceió, 05 de novembro de 2015.

Disponível em: <http://tj-al.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/254748780/agravo-de-instrumento-ai-8012906420158020000-al-0801290-6420158020000>. Acesso em 03 abr. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação nº 0195695-28.2013.8.21.7000-RS. Apelante: Conaprole Do Brasil Comercial Importadora e Exportadora Ltda. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Eduardo Kraemer. Rio Grande do Sul, 31 de julho de 2013. Disponível em:

<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113177040/apelacao-civel-ac-70054710686-rs/inteiro-teor-113177050>. Acesso em 03 abr. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 1009837-78.2015.8.26.0053-SP. Apelante: Glassshield Security Products Ltda. Apelado: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Relator: Marcelo Berthe. São Paulo, 15 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/305593019/apelacao-apl-10098377820158260053-sp-1009837-7820158260053/inteiro-teor-305593042>. Acesso em 03 abr. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 1047074-83.2014.8.26.0053-SP. Apelante: Comercial Construções e Serviços Blanchard Ltda. Apelado: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Octavio Machado de Barros. São Paulo, 06 de agosto de 2015. Disponível em: <http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/217639117/apelacao-apl-10470748320148260053-sp-1047074-8320148260053>. Acesso em 03 abr. 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Juspodivm, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial** – 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1983.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.